

A Viabilidade Jurídica Do Planejamento Tributário

Hélio Carlos Ferreira Filho

Advogado e Técnico-Contábil, especialista em Planejamento Contábil-Tributário e em Direito Público.

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário pode ser definido como o conjunto de medidas adotadas pelo contribuinte para reduzir, diferir ou excluir a incidência de tributos, sem que estas condutas representem violação à lei ou prática de fraude[1].

Muito embora a conceituação pareça ser de fácil entendimento, a implantação do planejamento tributário não pode ser confundida com uma mera análise contábil ou com um estudo restrito sobre a regulamentação legal dos tributos usualmente pagos pela empresa.

O Planejamento Tributário faz parte do Planejamento Estratégico da empresa de forma que é necessária a análise de elementos essenciais à definição da gestão empresarial, tais como: ramo de atividade econômica, forma de constituição da empresa, natureza do produto ou serviço, fornecedores, definição

de localidade da sede e filiais, definição do regime de tributação a ser escolhido, entre outros.

A Constituição da República prevê que a exigência de um tributo está diretamente sujeita à implementação do fato gerador que esteja legalmente definido como hipótese de incidência tributária.[2] O legislador atribuiu uma consequência jurídica específica para a consecução de determinado fato ou prática de determinadas condutas, o que em Direito Tributário resulta na exigibilidade do tributo.

Em outras palavras, é necessário observar se a ação, conduta ou comportamento, uma vez concretizados, estão tipificados em lei ao tempo e espaço escolhido pelo legislador para a configuração da hipótese de incidência tributária.

É necessária ainda a compreensão dos conceitos de planejamento tributário, evasão fiscal e sonegação fiscal. Somente se reveste de legitimidade o ato ou fato, que evite a concretização da hipótese de incidência do tributo.

A omissão ou a utilização de meios escusos que visem mascarar, ocultar e até mesmo dificultar as hipóteses de incidência tributária caracteriza a prática do que se conhece por evasão ou sonegação fiscal. É importante ressaltar que a prática da sonegação fiscal depende da prática de condutas que não são próprias a evitar a concretização do fato gerador, mas que se destinam, exclusivamente, a mascarar ou ocultar sua ocorrência.

Para a concepção do instituto planejamento tributário é necessário o conhecimento do planejamento estratégico da empresa: mercado consumidor, processos produtivos, matérias-primas e insumos necessários, o produto ou serviço gerado e o tipo societário adotado.

O planejamento tributário identificará todos os processos e variantes que geram a implementação de fatos geradores de tributos e a variação da carga

tributária pela diferenciação de alíquotas, em função dos locais de produção e/ou distribuição. A partir destas premissas, o planejamento tributário partirá para o estudo da viabilidade jurídica e empresarial da supressão ou modificação de determinados procedimentos, em confronto com os conseqüentes impactos na inexigibilidade tributária ou na redução dos valores devidos.

Sendo assim, a viabilidade jurídica do planejamento tributário tem de estar voltada para os objetivos visados pelo planejamento estratégico da empresa, de forma a não impor empecilhos desnecessários a determinados processos de produção ou circulação de serviços ou localidade da prestação de serviços.

A análise da viabilidade jurídica de forma alinhada aos objetivos buscados pela empresa propiciará um planejamento tributário eficaz, legítimo e lícito, de forma que, assim, serão projetadas soluções adequadas e de acordo com a lei para a redução, diferimento e até supressão da carga tributária, sem comprometimento da qualidade e resultado dos negócios.

O planejamento tributário é uma ferramenta que deve ser adotada por pequenas, médias e grandes empresas, a partir do conhecimento de todos os processos produtivos, aquisições de matérias-primas, destinação da produção, dentre outros, para que a partir destas informações se possam estruturar mudanças legítimas, visando a economia tributária e a racionalização de procedimentos fiscais.

O presente trabalho tem por objetivo geral desenvolver o estudo do planejamento tributário como forma de elisão fiscal, seus fundamentos constitucionais e legais, bem como as teorias que os suportam.

Traçaremos uma análise hipotética de planejamento tributário voltada para a eliminação e redução da tributação da renda, demonstrando como se operam na prática e os efeitos gerados.

O método utilizado é o dedutivo, onde buscaremos com a aplicação de regras lógicas a exposição e enumeração dos fatos e argumentos.

Utilizaremos a pesquisa bibliográfica, baseada em leis, instruções normativas e demais textos pertinentes ao tema.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – CONCEITO

O planejamento tributário é a expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para momento mais oportuno a incidência de tributos[3]. A implementação do planejamento tributário pode representar uma reestruturação das atividades da empresa, estabelecendo atividades que ultrapassam muitas vezes o plano estritamente formal das relações jurídicas, tais como contratos, por exemplo. Vai além, busca a empresa como um todo, nos diversos segmentos em que se desenvolvem.

Sendo assim, a escolha do melhor local para se construir uma fábrica, a escolha dos fornecedores locais ou não-locais, a forma de financiamento das atividades (aporte de capital dos sócios ou financiamentos), a forma de constituição da empresa, dentre outros procedimentos, podem levar o contribuinte a significativas economias tributárias.

É necessário, entretanto, distinguir os procedimentos lícitos destinados à economia de tributos daqueles executados por meio de práticas ilícitas. A doutrina

convencionou chamar o primeiro procedimento de elisão fiscal e ao segundo de evasão fiscal.

1.1) Elisão Fiscal

A elisão fiscal é o procedimento lícito adotado pelo contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga tributária. Tais procedimentos visam evitar que a hipótese de incidência tributária ocorra, de forma que, não ocorrendo o fato gerador, não tem origem a obrigação tributária; ou reduzir o impacto da incidência tributária sobre o fato.

Segundo o autor Lívio Augusto de Sillos[4], os procedimentos elisivos atuam sobre os elementos da obrigação tributária (material, espacial, pessoal, quantitativo e temporal), de forma que se obtenha uma imposição tributária menos onerosa do que seria em outra circunstância de fato ou de direito.

A elisão, em sentido estrito, é a adoção de determinados comportamentos que os contribuintes manifestam perante a tributação, fundados num ponto referencial comum a todos, ou seja, são comportamentos tendentes a evitar a incidência tributária ou conseguir uma incidência menos onerosa, mediante a via jurídica lícita que permita atingir tal finalidade. O comportamento elisivo é lícito, quando na escolha das formas jurídicas que o direito põe a disposição do contribuinte, o ato ou negócio jurídico que realiza não apresente divergências abusivas entre forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes nessa transação, ou seja, o binômio Contribuinte x Fisco.

A elisão fiscal pode ocorrer mediante indução da lei ou resultante de lacunas da lei. No primeiro caso, a doutrina conceitua como elisão imprópria[5]. Nesse caso o contribuinte não precisa alterar a configuração do seu negócio para adequar-se à lacuna da lei, visto que a própria lei já contempla o benefício

almejado. A elisão induzida pela lei manifesta-se através de isenções, reduções de alíquotas ou base de cálculo, previsões de não-incidência, entre outras formas.

No segundo caso, a elisão resultante de lacunas da lei [6], há omissão involuntária do legislador, incapaz de prever todas as hipóteses negociais possíveis conjecturadas pelo contribuinte ou que venham a ser viabilizadas pelas transformações sociais ou pela dinâmica da economia.

1.2) Evasão Fiscal

Entende-se por evasão fiscal as práticas ilícitas adotadas pelo contribuinte com o objetivo de evadir-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada ao pagamento de tributo. A doutrina majoritária entende que tais práticas são aquelas estabelecidas nas Leis 8.137/90 e 4.502/64 que trazem as hipóteses de crimes contra a ordem tributária e os conceitos de sonegação fiscal, fraude e conluio. Podemos considerar também como evasão fiscal os negócios jurídicos nulos ou anuláveis resultantes de vício de vontade, tipificados no Código Civil, como por exemplo, a simulação.

A Lei 8.137/90 elenca os chamados Crimes contra a Ordem Tributária. A lei evidencia hipóteses de falsidade documental ou omissão voluntária de informações, de modo que, se praticadas pelos contribuintes, não se configurarão como hipóteses de planejamento tributário e sim condutas ilícitas inoponíveis às autoridades fiscais na exigência do tributo.

Assim dispõe a Lei 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A Lei nº 4502/64 traz os conceitos de sonegação, fraude e conluio, importantes para a distinção entre planejamento tributário lícito e evasão fiscal, conforme transcrição abaixo:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A sonegação, definida no art. 71, é conduta praticada após a ocorrência do fato gerador e da conseqüente obrigação tributária, que visa impedir ou retardar, de forma dolosa, o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária principal. Diferentemente da elisão fiscal (planejamento tributário), uma vez que esta pressupõe a adoção de medidas antes da ocorrência do fato gerador, tendo em vista a desoneração do negócio jurídico. Na elisão fiscal, o contribuinte não oculta informações do Fisco e, sim, impede que o fato gerador, descrito na norma, se configure, gerando assim, a obrigação tributária.

A elisão fiscal também não se confunde com o instituto da fraude, previsto no art. 72 da Lei 4502/64. A fraude fiscal é caracterizada após a ocorrência do fato

gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária, enquanto que a elisão fiscal deverá ser praticada antes da ocorrência do fato gerador, de modo à evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo[7].

O conluio, previsto no art. 73, é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 (sonegação) e art. 72 (fraude). Trata-se, portanto, de procedimento multilateral visando à prática de atos com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador ou desfigurá-lo.

Adiante, após a análise de determinados conceitos, demonstraremos de forma prática as possibilidades legais de planejamento tributário, demonstrando, desta forma, a viabilidade jurídica do mesmo.

2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FACE AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

a) Princípio da Legalidade

A Constituição da República dedicou espaço próprio em seu texto às questões de natureza tributária. O Título VI da Carta Magna trata “Da Tributação e do Orçamento”. Neste título, encontraremos os fundamentos do regime tributário em vigor, com suas prerrogativas e limitações.

A questão tributária assume papel relevante na ordem constitucional, de forma que encontraremos no decorrer do texto constitucional os princípios informativos da tributação, bem como os direitos e garantias do contribuinte e os fundamentos que permitem a realização de um planejamento tributário de forma lícita.

O princípio norteador do Direito Constitucional Brasileiro vem insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, em que estabelece “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei”. É o denominado princípio da Legalidade.

Na seara tributária, a matéria merece destaque. A Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, reafirmou a necessidade de Lei para a criação de tributos, confirmando sua orientação filosófica quanto à preservação da liberdade e da propriedade dos cidadãos. Nesse sentido, em seu artigo 150, inciso I, a Constituição veda a União, os Estados e os Municípios de cobrar ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. É permitido, no entanto, pelo próprio texto constitucional, a possibilidade de alterar, por meio de decreto, as alíquotas dos tributos de caráter extra-fiscal (Imposto sobre Importação, Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras). Note-se que, é possível a alteração da alíquota, por questões relacionadas ao mercado financeiro e economia, entretanto, não é possível que a base de cálculo e os demais elementos dos referidos tributos sejam alterados por via de exceção.

Nesse sentido, o planejamento tributário tem como uma de suas bases o princípio da legalidade, já que atua no exercício da liberdade do contribuinte de escolher a forma negocial menos onerosa do ponto de vista tributário, sobre os quais recairão os efeitos jurídicos dispostos na Lei. Poderá o contribuinte, inclusive, praticar negócios jurídicos cujo conteúdo não se enquadre em nenhuma hipótese de incidência tributária, situação na qual não estará cometendo nenhum ato ilícito, mas, sim, exercendo seu direito à liberdade constitucionalmente consagrado na escolha da forma jurídica para realizar determinada operação[8].

Assim, o planejamento tributário possui estrita relação com o princípio da legalidade, visto que este garante justamente ao contribuinte, que se sujeitará à imposição tributária segundo o disposto em norma preestabelecida, situação sem qual o tributo não é exigível. Assim, ao escolher o caminho menos oneroso, o contribuinte atua segundo seu direito subjetivo à liberdade, que somente a lei pode limitar.

b) Princípio da tipicidade

Intimamente ligado com o princípio da legalidade, a tipicidade representa a obrigatoriedade de o legislador, ao criar norma de incidência tributária, definir

todos os elementos que compõem sua hipótese de incidência e, conseqüentemente, o fato gerador do tributo (pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo), de modo que possa o contribuinte ser tributado em bases previamente estabelecidas em lei, sem margem de discricionariedade para seu aplicador. Este princípio visa garantir a segurança jurídica e a justiça, tendo em vista que garante ao contribuinte a proteção contra a arbitrariedade do intérprete e aplicador da norma tributária.

Nesse contexto, o planejamento tributário está relacionado ao princípio da tipicidade, uma vez que este fundamenta a garantia de que, quando o contribuinte adotar determinada forma no negócio jurídico que lhe proporcione menor carga tributária, não recairão tributos em condições mais onerosas, uma vez que todas as circunstâncias estão descritas de forma taxativa.

c) Princípio da livre iniciativa

O direito à livre iniciativa decorre do valor máximo da liberdade e também é garantido pela Constituição Federal. A Constituição Federal, em seu artigo 170, ao tratar da ordem econômica, é fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, de modo que tanto o trabalho como o capital possuem importâncias equivalentes no ordenamento jurídico.

Sendo assim, o poder legislativo, ao dispor sobre normas tributárias, deve ter em conta que a livre iniciativa deve ser preservada tanto quanto o trabalho humano, já que estes se encontram consagrados no texto constitucional como valores de extrema importância.

Na ausência de disposição legal em contrário, o planejamento tributário é garantido como corolário da livre iniciativa, já que esta sempre buscará um incremento de resultados econômicos, ainda que decorrentes da redução da carga tributária das empresas.

d) Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica é extraído do art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República. Por este dispositivo, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Esse princípio se relaciona com os procedimentos de planejamento tributário à medida que garante o respeito aos negócios realizados sob determinado regime jurídico pelo contribuinte, ainda que o objetivo seja reduzir o impacto tributário. Garante, desta forma, que o regime jurídico aplicável aos negócios realizados pelo contribuinte, sob a égide de determinada norma, não seja ignorado ao arbítrio do Fisco, nem prejudicado por norma posterior.

e) Princípio da capacidade contributiva

Conforme preceitua o artigo 145, §1º da Constituição Federal

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A pertinência entre a capacidade contributiva e o planejamento tributário surge quando, preparando-se para realizar negócios jurídicos, o contribuinte procura aqueles que, idôneos aos mesmos fins, permitem que sua manifestação de capacidade econômica seja menos gravada do que se os negócios fossem realizados de outra maneira. O planejamento tributário trata-se, portanto, de identificar quais as melhores condições tributárias para que o contribuinte manifeste sua capacidade econômica, por meio da estruturação do seu negócio, que venha a proporcionar-lhe uma carga tributária menor que seria aplicada na mesma situação, porém em condições diversas.

3. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DISPOSIÇÕES LEGAIS APLICÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) foi recepcionado pela Constituição Federal da República de 1988, sendo considerada como lei complementar, embora não se revista formalmente dessa condição.

Desta forma, o Código Tributário Nacional é norma apta a estabelecer diretrizes em matéria de obrigação tributária; encontraremos nele fundamentos importantes relacionados à viabilidade da prática de planejamento tributário, bem como elementos que impõe a ele limites.

O artigo 3º do CTN conceitua tributo como sendo

“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Analisando o conceito, temos o seguinte: o tributo é caracterizado como uma obrigação de dar coisa certa (moeda) ao credor, qual seja, o Fisco. Depende de prévia instituição em lei, decorrente do princípio da estrita legalidade tributária. Esse ponto é de extrema relevância, tendo em vista que o planejamento tributário atua na ausência de previsão legal para incidência tributária ou na identificação da forma negocial menos onerosa para determinada transação do ponto de vista tributário.

Outro importante aspecto a ser analisado dentro do Código Tributário Nacional é a obrigação tributária e seus elementos constitutivos. O artigo 113 do CTN, assim dispõe:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou

da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Como definido anteriormente, o tributo nada mais é do que uma obrigação de dar coisa certa decorrente não da vontade das partes, mas de imposição legal. Como obrigação, possui também seus elementos constitutivos, ou seja, tem um devedor e um credor, um objeto, um local onde ocorre, uma forma de determinação do valor da prestação (base de cálculo e alíquota), etc.

Ao ser criada, a obrigação tributária deve observar os princípios acima elencados e as demais limitações impostas ao poder de tributar do Estado. Surgem com a obrigação principal (o dever de pagar tributo) diversas obrigações, que definimos como acessórias, que consistem em obrigações de fazer ou não fazer.

No campo do planejamento tributário interessa-nos a obrigação principal, ou seja, o dever de pagar tributos, tendo em vista que sobre esta recai a prática do planejamento tributário. O planejamento tributário trabalha com os elementos constitutivos da obrigação tributária, de forma a evitar sua ocorrência, alterar seus elementos materiais, temporais, pessoais, buscando, assim, o mecanismo fiscal mais vantajoso ao contribuinte.

O planejamento tributário tem o fato gerador do tributo como ponto de partida, uma vez que é este o elemento que dá origem à obrigação tributária. Sobre o fato gerador, assim dispõe o CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Ao estabelecer que o fato gerador é a situação descrita na lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência, o Código Tributário remete mais uma vez ao princípio da legalidade, já que somente a lei pode estabelecer os fatos que dão origem à obrigação tributária. É necessário que o tributo, ao ser criado pela pessoa jurídica de direito público competente, deva ter como fato gerador as hipóteses descritas na própria Constituição em correspondência aos ditames nela estabelecidos.

A lei ao descrever o fato possível de gerar a obrigação tributária, definirá as situações em que, uma vez ocorridas, farão nascer o tributo. A doutrina denominou tal situação como hipótese de incidência tributária[9].

Os elementos que constituem o fato gerador são de natureza pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo. São estes elementos que irão determinar o nascimento do tributo e sobre eles que o planejamento tributário irá agir.

O aspecto pessoal do fato gerador é a designação que a norma tributária dá quanto ao pólo passivo e ativo da obrigação tributária, ou seja, as pessoas que

devem figurar como devedor e credor da obrigação tributária. O sujeito ativo é designado na Constituição Federal, ao estabelecer as pessoas políticas competentes para a instituição dos tributos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

O sujeito passivo, por sua vez, é definido no artigo 121 do Código Tributário Nacional como contribuintes, podendo ser a pessoa física, jurídica e equiparadas. Na condição de sujeito passivo, são colocadas também as pessoas, que embora não incorram no fato impositivo, com ele têm relação direta. É a denominada substituição tributária, sendo a responsabilidade de terceiros pelo recolhimento dos tributos.

A importância do aspecto pessoal do fato gerador para efeitos de planejamento tributário concentra-se na premissa de que muitas estratégias fiscais têm por objetivo a alteração deste elemento, visando reduzir a carga tributária.

A título de exemplo, podemos citar a estruturação societária, através de grupos empresariais, com objetivo de reduzir a incidência do Imposto de Renda sobre o lucro e até mesmo absorção de prejuízos fiscais.

O aspecto material do fato gerador é o núcleo da hipótese de incidência tributária, ou seja, é o próprio fato gerador descrito na lei capaz de dar origem à obrigação tributária, se realizado pelo sujeito passivo.

Assim como o aspecto pessoal, o material é também descrito na Constituição Federal. Ao determinar as competências de cada ente político, a Carta Magna elenca os fatos materiais sobre os quais irá recair a tributação.

As operações de planejamento tributário atuam fortemente no aspecto material. Na grande maioria das vezes, o objetivo do planejamento tributário é evitar ou alterar as circunstâncias de fato ou de direito, para que não configurem as situações descritas na Lei como hipótese de ocorrência do fato gerador. Conforme anteriormente analisado, a norma que institui o tributo, deve sempre

descrever, por força do princípio da tipicidade, todas as situações de fato e de direito que dão origem à obrigação tributária. Em caso de omissão de determinada conduta há margem para aplicação das técnicas de planejamento tributário.

As práticas de planejamento tributário atuam, na maioria dos casos, sobre o elemento material do fato gerador. A norma descreve como fato gerador do tributo uma circunstância materializada em um negócio jurídico específico, de modo que o tributo somente incide se o contribuinte praticar o referido negócio, tal como descrito na norma.

Se nesse caso, o contribuinte, por meio da liberdade de escolha de formas para a realização dos negócios, realizar o negócio jurídico de uma forma não descrita na norma tributária, o fato é atípico e, portanto, não-tributável. E claro, revestido de legalidade. Tal prática é mais comum quando se fala em negócios jurídicos. Todavia, em determinados casos, a norma prevê determinadas condutas que não representam um tipo jurídico típico, mas uma situação econômica positivada pelo direito. Como por exemplo, o Imposto de Renda, que incide sobre os proventos de qualquer natureza. Cumpre esclarecer também que, mesmo nesses casos, existem mecanismos legais de planejamento tributário.

Por aspecto temporal do fato gerador entende-se o momento em que o fato descrito na norma ocorre, dando origem à obrigação tributária. O artigo 116 estabelece que o fato gerador será considerado ocorrido, quando as circunstâncias materiais, descritas na situação fática, se concretizarem.

O aspecto temporal possui grande importância em matéria de planejamento tributário. Os atos e negócios jurídicos devem ser praticados com o objetivo de proporcionar uma economia lícita de tributos, sob pena de serem considerados formas de evasão fiscal. Tais condutas são reprovadas pelo ordenamento jurídico. Note-se que é através da análise do aspecto temporal que conseguiremos determinar se o ato praticado é elisão ou evasão fiscal. Considera-se elisão fiscal todo ato planejado e executado antes da ocorrência do fato gerador, e jamais após a sua verificação.

O aspecto espacial refere-se ao local onde o fato gerador ocorre. Este é de suma importância, visto que, devido à República Federativa do Brasil ser composta por vários Estados e Municípios, cada um dotado de competência tributária, o local onde o fato gerador ocorre aponta também de quem é a capacidade para compor a relação tributária no pólo ativo.

Nesse contexto, o planejamento tributário atua visando atingir o elemento espacial mais benéfico ao contribuinte, com menor incidência tributária. Por exemplo, um grupo econômico pretende construir um novo empreendimento fabril, cabe ao planejamento tributário apontar qual o local (cidade, Estado) seria mais vantajoso, do ponto de vista fiscal e econômico, tendo por base as legislações estaduais e municipais.

Por fim, temos o aspecto quantitativo do fato gerador. Este representa a dimensão que compõe o fato impositivo a ser tributado. Refere-se, portanto, à base de cálculo e alíquota, respectivamente.

Através da base de cálculo, a lei tributária estabelece a dimensão do fato jurídico que estará sujeito à tributação. Por exemplo, em determinadas operações a base de cálculo de determinados produtos é reduzida, ou seja, o valor da mercadoria não é o mesmo utilizado para fins de tributação.

No que diz respeito à alíquota, esta determina o quanto do valor estabelecido como base de cálculo deve ser transferido aos cofres públicos. A lei estabelecerá se a forma será mediante percentuais fixos ou com base em valores fixos.

O planejamento tributário, nesse aspecto, visa sujeitar o contribuinte a bases de cálculo e alíquotas menores para as operações a serem realizadas. A título de exemplo, podemos citar a possibilidade de cisão de uma empresa com um faturamento superior ao permitido pelo Regulamento do Imposto de renda para optar pelo Lucro Presumido e cujo resultado operacional é elevado. Em vias de planejamento tributário, seria viável a cisão da empresa em novas sociedades,

reduzindo gradativamente as bases de cálculo e alíquotas aplicáveis a cada uma delas.

Os fundamentos de planejamento tributário atuam fundamentalmente sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária, principalmente no que diz respeito aos que compõe o fato gerador dos tributos. Estes fundamentos visam adequar os negócios jurídicos de forma tributária mais favorável.

3.1 – A NORMA ANTI-ELISIVA INSCULPIDA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 introduziu algumas alterações no Código Tributário Nacional. Um dos pontos mais discutidos, quanto a estas alterações, é o disposto no parágrafo único do artigo 116.

Art. 116 (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Da análise do dispositivo acima transcrito, depreende-se que foram conferidos poderes à autoridade administrativa para atuar em casos de dissimulação do fato gerador por parte do contribuinte, tornando tais atos inexistentes, sem efeito jurídico.

Como ainda não há uma posição dos Tribunais Superiores quanto à constitucionalidade do dispositivo, a doutrina diverge quanto à constitucionalidade deste dispositivo. Alguns doutrinadores defendem a impossibilidade da adoção de tal mandamento diante dos princípios da legalidade e da tipicidade, outros doutrinadores, como o professor Marco Aurélio Greco[10], defendem a alteração, desde que respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar, tendo em

vista o combate às formas de planejamento tributário evasivo, com intuito de lesão aos cofres públicos.

Primeiramente é necessário analisar o conceito de dissimulação. De acordo com a professora Maria Helena Diniz[11], dissimulação é o artifício que oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a existência de uma situação real.

O professor Caio Mario da Silva Pereira[12] define a dissimulação como uma simulação relativa, tendo espaço quando o ato praticado pelo agente tem o objetivo de mascarar outro de natureza diversa.

A partir destes conceitos e posições é necessário uma análise do dispositivo.

Conforme disposição constitucional, todo ato jurídico e também o ato administrativo gozam da presunção de legitimidade. Desta maneira, para a invalidação do ato ou negócio jurídico, ou sua desconsideração pela autoridade fiscal é necessário que a autoridade fiscal prove a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de meio ardil para revesti-lo de outra forma.

Não basta a simples alegação por parte do Fisco de que ocorreu o fato gerador. A Fazenda Pública deverá provar a existência concreta do fato gerador ou que não sendo possível a exigibilidade de conduta diversa, tal fato teria ocorrido de qualquer maneira.

Quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de mais de uma forma, sem disfarce ou camuflagem, não é vedado ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em menor pagamento de tributo.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o

fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.

Neste sentido, define Marco Aurélio Greco a fenomenologia da norma antielisiva [13]:

"Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente".

Como ressalta o professor Ricardo Lobo Torres[14] , o Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450/85 e art. 3o, § 4o, da Lei 7.713/88 e a Lei 9.430/96), inclusive o art. 23 do Código do Consumidor (Lei 8078/90), que consagra a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica (*Disregard of legal entity*), possibilitando o levantamento da personalidade jurídica da empresa para que se possa verificar a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios.

O dispositivo em tela necessita de regulamentação por meio de lei ordinária, não sendo auto-aplicável de imediato. Logo, parece-nos ficar na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado.

Sendo assim, o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem eficácia limitada, ou seja, não possui aplicabilidade imediata. É necessário que o legislador ordinário elabore uma complementação através de outra norma, para que as disposições contidas no dispositivo em questão tenham auto-executoriedade.

4 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – ASPECTOS PRÁTICOS

Com o intuito de demonstrar de forma prática a viabilidade jurídica do Planejamento Tributário, apresentaremos algumas estruturas de elisão fiscal

adotadas em operações, visando a redução do pagamento de tributos, com seu respectivo embasamento legal.

a) BENS DE CONSUMO EVENTUAL – REDUÇÃO DE IRPJ e CSLL – LUCRO REAL.

A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo, conforme previsão do artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Como regra geral, toda a matéria-prima em estoque, no final do período, deveria ser inventariada e mantida em conta do Ativo. Porém, com relação aos materiais de consumo esporádico cujo valor não tenha sido superior a 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior as eventuais sobras não necessitam ser inventariadas, podendo ser levadas integralmente para custos. Sendo assim, economiza-se IRPJ e CSLL devidos sobre o Lucro Real.

b) DEDUÇÕES PERMITIDAS PELO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

Conforme dispõem os artigos 229 a 231 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, podem ser compensados, mediante dedução do IRPJ devido pelas empresas, os valores retidos na fonte, tais como: remuneração dos serviços profissionais, comissões, propaganda e publicidade, limpeza, conservação de imóveis, segurança, vigilância e locação de mão-de-obra; rendimentos de aplicações financeiras; importâncias recebidas de entidades da administração pública federal, pelo fornecimento de bens e prestação de serviços; juros do capital próprio pago ou creditado por empresa da qual tenha participação societária.

Podem ser deduzidos ainda, conforme disposição do artigo 582 do RIR, os valores aplicados pelas empresas optantes pelo Lucro Real no Plano de Alimentação do Trabalhador (PAT) que excederem o limite legal de dedução,

sendo estes dedutíveis em até dois exercícios fiscais. Para tanto, é necessário que tais valores constem da Parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real e deduzi-lo de acordo com sua efetiva utilização.

c) GASTOS COM VEÍCULOS – NÃO TRIBUTAÇÃO DE INSS E FGTS

Com base no artigo 214, §9, item XVIII do Regulamento da Previdência Social, o valor pago pelas empresas para ressarcimento de gastos dos empregados que utilizam seus veículos a serviço da empresa não sofrerá incidência de INSS ou FGTS, desde que devidamente comprovada a despesa através de notas fiscais.

d) GANHO DE CAPITAL E TRIBUTAÇÃO

O ganho de capital apurado na venda de bens do imobilizado deverá ser apurado por qualquer empresa, independentemente de ser ou não optante pelo SIMPLES, Lucro Presumido ou Real, para fins de tributação do Imposto de Renda.

O ganho de capital é a diferença positiva entre o valor de venda e o custo contábil. No caso das empresas optantes pelo SIMPLES, o custo contábil é o valor corrigido do bem até 31.12.1995 (utilizando-se a UFIR 0,8287). Nas aquisições de 1996 em diante, não há mais correção do custo. Assim, a venda de um bem adquirido em 30.12.1999, por exemplo terá uma correção de 25,219%, reduzindo assim o eventual ganho de capital e o respectivo pagamento do Imposto de Renda. Em relação às demais empresas, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, conforme dispõe o artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda.

O contribuinte, de acordo com o artigo 422 do RIR, poderá diferir a tributação do ganho de capital obtido na desapropriação de bens, desde que:

I – transfira o ganho de capital pra reserva especial de lucros;

II – aplique, no prazo máximo de dois anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ou ganho de capital;

III – discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata o item anterior, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período de apuração.

e) APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NO IPI

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do IPI em diversas hipóteses previstas no Regulamento do respectivo imposto, dentre os quais destaca-se:

1. IPI pago na aquisição de materiais, inclusive os consumidos, destinados ao processo de industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero (art. 11 da Lei 9.779/1999);
2. do imposto pago no desembaraço aduaneiro;
3. do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos estrangeiros, diretamente da repartição que o liberou;
4. sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão, quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito;
5. destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto permitidas pelo Regulamento do IPI;
6. de 50% do valor dos materiais adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, mediante aplicação da alíquota correspondente, para os estabelecimentos industriais

f) LUCRO PRESUMIDO (REFIS) – OPERAÇÕES NO EXTERIOR- COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO

Com as mudanças ocorridas através do programa REFIS, as empresas que tiverem lucros auferidos no exterior, sendo optantes, poderão optar pela sistemática do Lucro Presumido. Do imposto de renda apurado no Brasil, poderá ser deduzido aquele pago no exterior. O valor que exceder o valor compensável relativo a lucros disponibilizados poderá ser compensado até o limite da Contribuição Social sobre o Lucro devida em virtude da adição de tais valores a sua base de cálculo. Tal disposição é encontrada na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil número 16/2001.

g) DEPRECIAÇÃO ACELERADA CONTÁBIL

O artigo 312 do Regulamento do Imposto de Renda, estabelece que, em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei 3.470/1958, artigo 69):

I – Um turno de oito horas	1,0
II – Dois turnos de oito horas	1,5
III – três turnos de oito horas	2,0

Portanto, a utilização da aceleração da depreciação contábil, quando há mais de um turno diário de operação, poderá permitir um contabilização maior de encargos dedutíveis na apuração do resultado tributável.

4.1 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal consolida que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Dessa forma, toda vez que

alguém se sentir ameaçado ou sentir que há uma agressão ou lesão a seu direito individual, o acesso ao Judiciário surge como uma garantia fundamental.

Diante das regras fiscais cada vez mais rígidas que nem sempre praticam justiça, uma vez que nossa carga tributária ainda é uma das mais elevadas no mundo, o contribuinte tem o direito de optar pelas formas jurídicas menos tributadas.

Nesse sentido, há dois caminhos, não excludentes entre si, para atingir tal prática. A primeira delas refere-se ao planejamento tributário em si, através de soluções criativas, bem como alternativas que tenham o mesmo resultado almejado, todavia, com menor carga fiscal. Tal engenharia fiscal é normalmente feita por legislações ou normas mal redigidas, lacunas ou omissões feitas pelo legislador, somada a um alto grau de criatividade para buscar soluções lícitas, as quais, porém, o Fisco não previu, ao menos nas normas explícitas.

Contudo, há uma segunda forma de gestão de impostos por meio do contencioso tributário, que de forma simplista, mas direta, resume-se em obter uma economia fiscal por ações administrativas ou judiciais, exercendo o livre direito de contestar determinada regra fiscal que esteja onerando o contribuinte de forma indevida. As ações, nesse caso, visam recuperar algum tributo já recolhido, ainda que parcialmente, ou deixar de o pagar.

O contencioso tributário pode ser administrativo ou judicial. No processo administrativo temos as seguintes espécies, consoante o objetivo do contribuinte: consulta; reconhecimento de determinado direito; determinação do crédito tributário; repetição de indébito; e parcelamento de impostos. Qualquer ato do Estado que venha a ameaçar ou ferir direitos individuais poderá ser contestado ou mesmo impugnado pelo contribuinte na seara administrativa, como umas das opções.

Na esfera judicial existem diversas ações à disposição do contribuinte para não pagar ou recuperar determinado valor pago. Dentre estas ações temos: ação anulatória de débito tributário, ação declaratória, ação de consignação em

pagamento, ação de repetição de indébito, mandado de segurança, entre outros meios legais.

A título de exemplo, seguem abaixo algumas teses jurídicas[15] que podem ser adotadas como forma de planejamento fiscal pelas empresas, quando aplicável.

A) CND/CQTD – Créditos com exigibilidade suspensa

Reconhecer a inconstitucionalidade da recusa da expedição de certidões negativas ante a existência de débitos com a exigibilidade suspensa, em razão de flagrante violação aos princípios da legalidade, livre concorrência, devido processo legal e livre exercício da profissão ou trabalho – direito à obtenção de certidão, ainda que positivo, com efeito de negativa, conforme disposição do artigo 206 do CTN.

B) COFINS – IMÓVEIS

Reconhecer que o termo “mercadoria” contido no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 não abrange a receita decorrente da venda de bens imóveis, não sendo, portanto, nesta especificidade, aplicável a exigência da Cofins.

C) COFINS – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL

Assegurar às sociedades uniprofissionais a isenção do pagamento da Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, sendo certo que a Lei nº 9.430/96 não teve o condão de revogar a referida isenção, fazendo-se necessária, para tanto, a edição de nova lei complementar.

D) COFINS - LEI 9.718/98 – BASE DE CÁLCULO

Reconhecer a inconstitucionalidade da expansão da base de cálculo da contribuição – tida como faturamento – para englobar outras que não aquelas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços. As receitas

financeiras não compõem a base de cálculo da exação, eis que não se enquadram no conceito de faturamento.

E) COFINS/PIS – LEI nº 9.718/98 – EMPRESAS NÃO-FINANCEIRAS – ISONOMIA

Assegurar, em garantia ao princípio da isonomia, o direito de as empresas não financeiras recolherem a COFINS e a contribuição para o PIS sobre a mesma base de cálculo prevista para as instituições financeiras, que gozam de diversas deduções, nos termos da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1858-8 e reedições.

F) CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO – SAT

Afastar a exigência da contribuição em razão de suas alíquotas terem sido instituídas sem observância do princípio da legalidade ou, quando menos, assegurar em garantia do princípio da isonomia, o seu recolhimento à alíquota de 1%.

G) CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE – PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Afastar a exigibilidade, para as empresas prestadoras de serviço, da contribuição ao SEBRAE, haja vista o fato de as referidas empresas não serem beneficiárias dos serviços prestados por aquela instituição e de o referido tributo ter como sujeito passivo somente as empresas comerciais.

H) CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – COOPERATIVAS - LEI 9.876/99

Reconhecer a inconstitucionalidade da exigência de contribuição previdenciária de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, relacionada à prestação de serviços efetuada com cooperados por meio das cooperativas de trabalho, em razão de flagrante descompasso com a base de cálculo e o sujeito passivo pressupostos no art. 195 da Constituição Federal.

I) CSLL – COMPENSAÇÃO DA BASE CÁLCULO NEGATIVA

Assegurar o direito de compensar a base de cálculo negativa da CSLL com a Base positiva apurada em períodos subsequentes, sem a limitação de 30%, sustentando a violação de conceito de lucro e caracterização de empréstimo compulsório sem observância dos requisitos constitucionais.

J) CSLL – MANUTENÇÃO DA ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO PARA PRESTADORES DE SERVIÇOS

Contestar a elevação de 12% para 32% da alíquota para apurar a base de cálculo da CSLL dos prestadores de serviços que optam pelo lucro presumido, por representar tratamento desigual uma vez que os demais contribuintes continuam em 12%. A mudança fere o princípio da isonomia, sendo, portanto, inconstitucional.

L) DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXCLUSÃO DA MULTA

Reconhecer a ilegalidade da exigência da multa de mora na hipótese de denúncia espontânea formalmente realizada, em razão de flagrante ofensa ao disposto no artigo 138 do CTN. Reconhecer, ainda, o pedido de parcelamento como modalidade de denúncia espontânea suscetível de gozo do referido benefício.

M) ICMS – IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO – NÃO INCIDÊNCIA

Reconhecer a inexigibilidade do ICMS no desembaraço aduaneiro de bem importado por pessoa física para uso próprio, tendo em vista que o referido tributo tem seu fato gerador associado a operação de natureza mercantil ou assemelhada.

N) ICMS – IMPORTAÇÃO POR PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Afastar a exigência de ICMS incidente sobre a importação de bens por prestadoras de serviço na qualidade de consumidoras finais. As atividades realizadas por estas empresas, por sua natureza, não estariam sujeitas à incidência do tributo, ficando isentas também as compras de bens destinadas à imobilização em seus ativos.

O) IOF – MÚTUO ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS

Assegurar às empresas não financeiras o direito de receber as quantias objeto de contratação de empréstimos com outras empresas não-financeiras, independentemente da retenção de IOF pelas mutuantes. A alteração do fato gerador desse tributo que a Lei nº 9779/99 procurou promover, fazendo o incidir também sobre tais operações de mútuo, viola a Constituição Federal por não ser estabelecida em veículo normativo adequado para tal finalidade e por não se coadunar com o caráter extrafiscal do IOF.

P) IPI/II- IMPORTAÇÃO FIRMADA ANTERIORMENTE À MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA

Assegurar, em respeito ao primado constitucional do ato jurídico perfeito, a aplicação da alíquota vigente por oportunidade da celebração do contrato de compra e venda de produto importado, ainda que ela venha a ser majorada antes do desembaraço aduaneiro.

Q) IRPJ/CSLL – EXCLUSÃO DA CSLL DE SUAS BASES DE CÁLCULO

Assegurar a exclusão da CSLL de sua própria base de cálculo e da do IRPJ, haja vista o seu caráter de evidente despesa, sendo portanto, dedutível.

R) IRRF – TABELA DE FONTE E LIMITES DE DEDUÇÃO – UFIR

Reconhecer o direito de atualizar a Tabela de Fonte e Limites de Dedução para fins de imposto do IRPF com base na UFIR, tendo em vista que os referidos valores encontram-se sem correção desde 01/01/1996, por força da lei 9250/95. A

não atualização implica em tributação daquilo que não se inclui no conceito de acréscimo patrimonial, vulnerando-se o artigo 43 do CTN.

- ISS – Provedores de serviços e acesso à Internet

Afastar a incidência do ISS incidente sobre as atividades desenvolvidas por provedores de serviço de acesso à internet, tendo em vista a inexistência de previsão na lista taxativa do Decreto Lei nº 406/98.

S) TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Reconhecer a inconstitucionalidade da taxa Selic para a atualização monetária de créditos fiscais, tendo em vista a inexistência da definição legal tributária do que venha a ser a referida taxa.

CONCLUSÃO

O contribuinte, face à alta carga tributária e a complexidade do sistema tributário, necessita de soluções que possibilitem o desenvolvimento de sua atividade econômica, ao mesmo passo que tais soluções não impliquem em um ônus ainda maior.

Sendo assim, surge o Planejamento Tributário como ferramenta gerencial apta a propiciar ao contribuinte formas de reduzir, diferir e até mesmo de evitar a ocorrência do fato gerador de determinada obrigação tributária.

O Planejamento Tributário não se confunde com a evasão fiscal, pois este busca na legislação constitucional e infra-constitucional os fundamentos para sua aplicação.

Muito embora seja tênue a linha que divide a elisão fiscal (planejamento tributário) da evasão fiscal, a doutrina e a jurisprudência diferenciam os institutos, possibilitando desta maneira a aplicabilidade do planejamento tributário.

Se os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte estiverem pautados pela legalidade, e, à vista da legislação tributária, não gerarem obrigações fiscais, não se pode nem obrigar o contribuinte a adotar outras formas jurídicas (sujeitas a tributo), nem se autoriza o fisco a ignorar os efeitos fiscais dos atos praticados.

O planejamento tributário deve ser elaborado de forma segura, devidamente amparado pela legislação tributária de forma a propiciar ao contribuinte uma menor carga fiscal.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

CASSONE & CASSONE, Vittorio e Maria Eugênia. **Processo Tributário**. 8ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Direito Tributário. Teoria e Prática**. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. **Dicionário Compacto do Direito**. 6ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre. Editora Livraria do Advogado, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário.** São Paulo. Editora Saraiva, 1997.

ISIDORO, Ursulino dos Santos. **O contribuinte brasileiro vítima do Fisco.** São Paulo. Ícone, 1999.

MAGGI, Luiz. Organizador. **Textos de planejamento contábil-tributário.** Poços de Caldas, PUC Minas, 2007.

MALKOWSKI, AI

FONTE:

<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/a-viabilidade-juridica-do-planejamento-tributario-720207.html>

Acesso em 19/06/2009